

Mål C-707/18**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

13 november 2018

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunalul Timiș (România)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

30 oktober 2018

Klagande:

Amărăști Land Investment SRL

Motparter:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Målet vid den nationella domstolen

Överklagande som avser yrkande om ogiltigförklaring av ett beslut rörande ett klagomål som klaganden framfört avseende ett beskattningsbeslut och en skatteinspektionsrapport från motparterna, yrkande om delvis ogiltigförklaring av nämnda rättsakter, vilka innebär att klaganden är skyldig att betala ett mervärdesskattetillegg och vilka förpliktar motparterna att betala tillbaka detta belopp och därmed sammanhängande räntebelopp.

Föremål och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande, i enlighet med artikel 267 FEUF (fördraget om Europeiska unionens funktionssätt) avser tolkningen av artiklarna 24, 28, 167 och 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) med avseende på möjligheten att klassificera vissa transaktioner som ”investeringskostnader” för vilka den beskattningsbara personen kan ha rätt till avdrag för mervärdesskatt.

Tolkningsfrågor

- 1) Ska direktiv 2006/112 och särskilt artiklarna 24, 28, 167 och 168 a i det direktivet tolkas på så sätt att en köpare som är en beskattningsbar person – med avseende på en försäljning av fast egendom som inte skrivits in i det nationella inskrivningsregistret (fastighetsboken) och inte var registrerad i fastighetsregistret vid överlåtelsen, varvid nämnda köpare enligt avtal är skyldig att vidta och bära kostnaderna för de åtgärder som krävs för att den fasta egendomen ska skrivas in för första gången i inskrivningsregistret – tillhandahåller säljaren en tjänst eller förvärvar tjänster som har ett samband med den egna investeringen i fast egendom för vilket förvärv vederbörande ska anses ha rätt till avdrag för mervärdesskatt?
- 2) Kan direktiv 2006/112 och särskilt artiklarna 167 och 168 a i det direktivet tolkas på så sätt att de kostnader som bärs av köparen som är en beskattningsbar person, i samband med inskrivningen för första gången i inskrivningsregistret av den fasta egendom med avseende på vilken köparen har ett anspråk på framtida äganderättsövergång och vilken egendom har överlåtits från säljare som inte har låtit skriva in sin äganderätt till den egendomen i inskrivningsregistret, kan anses utgöra verksamhet som föregår investeringen och som ger den beskattningsbara personen rätt till avdrag för mervärdesskatt?
- 3) Ska direktiv 2006/112 och särskilt artiklarna 24, 28, 167 och 168 a i det direktivet tolkas på så sätt att de kostnader som bärs av köparen som är en beskattningsbar person, i samband med inskrivningen för första gången i inskrivningsregistret av den fasta egendom som överlåtits till denne och med avseende på vilken köparen enligt avtal har ett anspråk på framtida äganderättsövergång från säljare som inte har låtit skriva in sin äganderätt till den egendomen i inskrivningsregistret, ska anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster till säljarna, i ett sammanhang där säljaren och köparen har kommit överens om att priset för den fasta egendomen inte omfattar värdet av tjänsterna rörande registreringen i fastighetsregistret?
- 4) Ska direktiv 2006/112 förstås så att de administrativa kostnader som rör fast egendom som har överlåtits och med avseende på vilken köparen har ett anspråk på framtida äganderättsövergång från säljaren, som inkluderar men inte endast avser kostnaderna för inskrivningen för första gången i inskrivningsregistret, med nödvändighet ska bäras av säljaren, eller kan dessa kostnader, på grundval av ett avtal mellan parterna, bäras av köparen eller vilken som helst av parterna i transaktionen, med den följd att det rättssubjektet ges rätt till avdrag för mervärdesskatt?

Anförda unionsrättsliga bestämmelser och anförd unionsrättslig praxis

Direktiv 2006/112, artiklarna 9.1, 24.1, 28, 167 och 168 a

Dom av den 29 februari 1996, Inzo/Belgische Staat (C-110/94, EU:C:1996:67) och dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145)

Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (lag nr 554/2000 om förvaltningsmål)

Artikel 8.1 första meningen: ”En person vars lagstadgade rättighet eller legitima intresse kränkts genom ett ensidigt förvaltningsbeslut, som är missnöjd med det svar som erhållits med anledning av ett klagomål som tillställts den myndighet som antagit förvaltningsbeslutet, eller som inte erhållit något svar inom den i artikel 2.1 h föreskrivna fristen, får väcka talan vid behörig förvaltningsdomstol med yrkande om att beslutet, helt eller delvis, ska ogiltigförklaras och att den lidna skadan ska ersättas. I förekommande fall får skadestånd även yrkas för ideell skada.”

Artikel 18.1, 18.3 och 18.6: ”Rätten kan, vid prövningen av en sådan talan som avses i artikel 8.1, i förekommande fall, helt eller delvis upphäva förvaltningsbeslutet, förelägga myndigheten att anta ett förvaltningsbeslut, att utfärda ett annat dokument eller att vidta en viss administrativ åtgärd... . Om rätten gör en prövning i sak, ska den även uttala sig om frågan om ersättning för materiell och ideell skada om käranden har framställt ett yrkande om det. Rätten kan under alla omständigheter, på begäran av berörd part, i domslutet ange en frist och en sådan sanktionsåtgärd som avses i artikel 24.2.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Skattelagen nr 227/2015)

Artikel 271.2: ”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

Artikel 281.6: ”Vid överlåtelse av materiella tillgångar, vilka omfattar fast egendom, är leveranstidpunkten den tidpunkt då övergången av rätten att förfoga över egendomen såsom ägare. I undantagsfall, i fråga om avtal enligt vilka delbetalningar är möjliga eller andra slags avtal i vilka föreskrivs att äganderättsövergången sker senast vid tidpunkten för erläggandet av den sista delbetalningen, med undantag för leasingavtal, är leveranstidpunkten den tidpunkt då egendomen tillhandahålls mottagaren.”

Artikel 297.4: ”En beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för skatt hänförlig till inköp om inköpen används för någon av nedanstående transaktioner:
a) Beskattningsbara transaktioner...”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (Bestämmelser om genomförande av skattelagen nr 227/2015, som godkänts genom regeringsbeslut nr 1/2016)

Punkt 67.4: ”En person som har för avsikt, vilket det finns objektiva bevis för, att inleda en självständig ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 269 i skattelagen, och börjar få kostnader och/eller göra nödvändiga föregående investeringar för att den ekonomiska verksamheten ska kunna påbörjas, ska anses utgöra en beskattningsbar person som handlar som en sådan och som enligt artikel 297 i skattelagen har rätt att omedelbart göra avdrag för den skatt som den personen är skyldig att erlægga eller har erlagt med avseende på de kostnader som uppkommit och/eller investeringar som gjorts i syfte att genomföra vissa transaktioner och som ger rätt till avdrag utan att det är nödvändigt att invänta att verksamheten faktiskt inleds.”

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil (civillagen nr 287/2009)

Artikel 885.1: ”Såvida inget annat föreskrivs i lag, erhålls sakrätt i fast egendom som uppförts i inskrivningsregistret, såväl mellan parterna som i förhållande till tredje man, först när egendomen skrivits in i inskrivningsregistret, på grundval av den rättsakt eller den omständighet som motiverar inskrivningen.”

Artikel 886: ”Såvida inget annat föreskrivs i lag, görs ändringar i sakrätten i fast egendom på grundval av de bestämmelser som reglerar förvärv eller upphörande av sakrätten.”

Artikel 888: ”Inskrivning i inskrivningsregistret ser på grundval av en notariehandling, av ett lagakraftvunnet avgörande, av arvsintyg eller av ett annat intyg som utfärdats av förvaltningsmyndigheten, om så föreskrivs i lag.”

Artikel 893 a: ”Inskrivning av sakrätt i egendom kan endast ske: a) i förhållande till en person som vid tidpunkten för registreringen av ansökan var inskriven såsom innehavare av den rättighet med avseende på vilken inskrivningen ska ske. ...”

Artikel 1244: ”Utöver övriga fall som föreskrivs i lag, ska avtal som ersätter sakrätten eller utgör det sakrättsliga momentet med avseende på sakrätter som ska skrivas in i inskrivningsregistret, ingås genom en offentlig handling. I annat fall är de ogiltiga.”

Artikel 1672: ”Säljaren har följande huvudförpliktelser: 1) överföra äganderätten till egendomen eller, i förekommande fall, den därmed sammanhängande rättigheten; 2) överlämna egendomen; 3) garantera köparen att denne inte kommer att behöva lämna egendomen eller att den inte är behäftad med några fel.”

Artikel 1676: ”Vid försäljning av fast egendom omfattas äganderättsövergången från säljaren till köparen av bestämmelserna om inskrivningsregistret.”

Artikel 1719: ”Köparen har följande huvudförpliktelser: a) ta emot den sålda egendomen; b) erlägga köpesumman.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Klaganden bildades år 2014 i syfte att inrätta och driva ett jordbruksföretag på ett markområde på 4000 ha. För att kunna driva den aktuella verksamheten förvärvar företaget jordbruksmark genom ett förfarande i två etapper. Den första etappen består i undertecknande av en avsiktsförklaring om försäljning mellan å ena sidan säljarna som lämnar en avsiktsförklaring och å andra sidan klaganden som lämnar en avsiktsförklaring, varigenom klaganden erhåller en fordringsrätt med avseende på den aktuella marken. Efter att de administrativa formaliteter som följer av lag för ingående av avtal har slutförts, inleds den andra etappen, det vill säga ingåendet av köpeavtalet varigenom äganderätten till marken överförs.
- 2 För att kunna genomföra investeringsverksamheten på ett korrekt sätt har klaganden köpt tjänster av vissa specialiserade företag, förmedlingsföretag, advokater, notarier, representanter från inskrivningsregistret och lantmäteriet. Syftet är att kontrollera den rättsliga ställningen såvitt avser den mark som är föremål för avtalet och för att förbereda själva ingåendet av köpeavtalen, varvid klaganden har betalat ersättning till dessa företag.
- 3 Klaganden har gjort gällande att det var motiverat att köpa dessa tjänster mot bakgrund av att marken, i det geografiska område där klaganden bedriver sin verksamhet, är uppdelad, har små arealer och inte är inskriven i inskrivningsregistret. För att ingående av avtal om köp av fast egendom ska vara giltiga krävs enligt lag att marken är inskriven i inskrivningsregistret och att den person som är säljare i den aktuella transaktionen är inskriven såsom ägare till marken i inskrivningsregistret. I klagandens fall är det med andra ord omöjligt att direkt förvärva mark och nödvändigt att förfarandet för ingående av avtal om köp om fast egendom sker i två etapper såsom beskrivits ovan.
- 4 De som lämnar en avsiktsförklaring om försäljning faktureras inte för de kostnader som är förbundna med uppförande i fastighetsregistret av den ifrågavarande marken och det är inte de som står för dessa kostnader. I de bilaterala avsiktsförklaringarna om köp/försäljning av mark har det därför införts en klausul om att den som lämnar en avsiktsförklaring om försäljning förklarar att vederbörande godtar att den som lämnar en avsiktsförklaring om köp (klaganden) själv står för samtliga kostnader som uppkommer med avseende på insamling, upprättande av dokument, autentisering och registrering av dokument avseende fastighetsbildning och inskrivning i fastighetsboken, i den mån det är nödvändigt för att marken i fråga ska kunna vara föremål för ett köpeavtal som uppfyller notariens krav.

- 5 Parterna har i förväg kommit överens om att värdet av ovannämnda transaktioner uppgår till 750 euro per hektar. De har därutöver låtit införa en vitesklausul, i vilken det anges att om den som lämnat en avsiktsförklaring om försäljning inte uppfyller sin skyldighet att ingå avtal inom den angivna fristen, på grund av eget fel eller av annan orsak, med undantag för orsaker som kan hänföras till klaganden, ska vederbörande ersätta klaganden för de kostnader som uppkommit för inskrivningen av marken i inskrivningsregistret samt erlægga skadestånd till ett belopp på 2000 euro per hektar.
- 6 Vad beträffar den köpesumma som anges i avtalet, såsom följer av avsiktsförklaringarna om försäljning, har parterna kommit överens om att klaganden erlägger hela köpesumman för marken vid den tidpunkt då avsiktsförklaringen lämnas. Köpesumman omfattar emellertid inte värdet av uppförandet av marken i fastighetsregistret, utan det anges separat.
- 7 Den 23 januari 2017 ingav klaganden en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till ett belopp på 73 828 RON till skattemyndigheten. Som en följd härav gjordes en skatteinspektion som utmynnade i avläggandet av en skatteinspektionsrapport och i antagandet av ett beskattningsbeslut den 15 mars samma år. Enligt beskattningsbeslutet skulle det begärda beloppet återbetalas. Skattemyndigheten beslutade emellertid om att det skulle erläggas ett mervärdesskattetillegg på 41 911 RON på ett beskattningsunderlag på 209 522 RON, vilket motsvarar ersättningen för den tjänst som klaganden utfört för säljarna. Beskattningsunderlaget har beräknats på så sätt att markarealen på 74,43 hektar, med avseende på vilken slutgiltiga avtal om köp av fast egendom ingåtts den 31 december 2016, multiplicerats med 750 euro per hektar.
- 8 Skattemyndigheten har framhållit att beloppet på 750 euro per hektar motsvarar värdet av den tjänst som klaganden har utfört för säljarna i utbyte mot överlåtelsen av egendomen. Skattemyndigheten menar att klaganden, i utbyte mot förvärvet av marken, har erlagt en köpesumma men även tillhandahållit säljarna tjänster och att det är säljarna som ska stå för de kostnader som är förbundna med uppförandet av marken i inskrivningsregistret och med ingåendet av köpeavtalen i enlighet med de krav som notarierna uppställer. Skattemyndigheten har konstaterat att klaganden har tillhandahållit sådana tjänster (vilka omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskattebestämmelserna) i eget namn men även för någon annans räkning. Klaganden har däremot inte fakturerat mottagarna av dessa tjänster för tjänsternas värde eller uppburit motsvarande mervärdesskattebelopp. Vidare konstaterar skattemyndigheten att det kan krävas fullgörande av tjänsterna från den tidpunkt då avtal om köp av fast egendom ingicks i enlighet med de krav som notarierna uppställer.
- 9 Inom ramen för det inledande administrativa förfarandet ingav klaganden ett klagomål med avseende på beslutet om skattetillegg. Skattemyndigheten ogillade klagomålet. Klaganden valde då att överklaga beslutet till den hänskjutande domstolen, vilket är föremål för det nationella målet.

Parternas huvudsakliga argument i det nationella målet

- 10 Klaganden har gjort gällande att de kostnader som uppkommit i samband med de tjänster som utförts och som uppgår till 750 euro per hektar är kostnader som är förbundna med den investering som krävs för att kunna genomföra transaktioner som är beskattningsbara för mervärdesskatt och med avseende på vilka klaganden har rätt att göra avdrag för motsvarande mervärdesskatt.
- 11 Vad beträffar den första frågan har klaganden anfört att från den tidpunkt då avsiktsförklaringar om köp/försäljning lämnats, har klaganden förvärvat en fordringsrätt med avseende på överföringen av äganderätten till egendomen. Eftersom klaganden förfogar över den fasta egendomen och gör gällande en fordringsrätt med avseende på den, och att klaganden indirekt är avsedd att få sakrätt i nämnda egendom, ska klaganden anses nyttja egendomen. Enligt klaganden ska förvaltningen bedömas även med beaktande av de inledande handlingar som görs med avseende på den fasta egendomen. Sådana inledande handlingar, såsom uppförande av egendomen i inskrivningsregistret, ska anses utgöra en del av klagandens affärsverksamhet, eftersom äganderätten till egendomen – i avsaknad av en sådan inskrivning i inskrivningsregistret – inte gäller i förhållande till tredje man och inte kan vara föremål för ett avtal om köp av fast egendom. Klaganden kan således inte genomföra beskattningsbara transaktioner. I förevarande fall är den beskattningsbara transaktion som klaganden har för avsikt att genomföra bedrivande av jordbruksverksamhet på den mark som den står i begrepp att köpa.
- 12 Vad beträffar den andra frågan har klaganden påstått att de kostnader som uppkommit vid den första inskrivningen av marken i inskrivningsregistret inte har uppkommit för dem som lämnat avsiktsförklaring om försäljning och att de inte innefattas i priset för marken. De utgör en egen utgiftspost och kvalificeras som en kostnad som hör samman med den investering i fast egendom som genomförts. Klaganden har härvidlag erinrat om domen i målet Inzo i vilken EU-domstolen angav att sedan skatteförvaltningen förklarat att ett bolag som tillkännagivit att det avser att inleda en ekonomisk verksamhet medförande beskattningsbara transaktioner är skattskyldigt för mervärdesskatt, kan även beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten anses utgöra ekonomisk verksamhet i artikelns mening, trots att studien enbart har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam. EU-domstolen har vidare slagit fast att det finns situationer i vilka det anses föreligga rätt till avdrag för mervärdesskatt med avseende på köp av varor och/eller tjänster som genomförts innan den beskattningsbara verksamheten inleddes (i investeringsfasen), även om dessa köp sedan inte kommer till användning inom ramen för den verksamheten. En förutsättning för detta är emellertid att det visas att den beskattningsbara personen vid köptillfället har för avsikt att använda varorna och/eller tjänsterna inom ramen för den efterföljande verksamheten.
- 13 Vad beträffar den tredje frågan har klaganden gjort gällande att det ska fastställas huruvida om en beskattningsbar person, i enlighet med direktiv 2006/112, som

enligt avtal ska bära sådana kostnader som dem som är i fråga i förevarande fall ska anses agera såsom ombud för säljaren av den fasta egendom som är föremål för inskrivningen i inskrivningsregistret.

- 14 Vad beträffar den fjärde frågan, har klaganden gjort gällande att den är relevant med avseende på parternas rätt att i avtal ange vem av köparen eller säljaren som ska bära kostnaderna för de administrativa transaktioner som rör den fasta egendom som överlåtits och beträffande vilken köparen i förhållande till säljaren har en fordringsrätt avseende den framtida övergången av äganderätten. Bestämmelserna i direktiv 2006/112 om parternas valfrihet ska tolkas med avseende på frågan om de personerna ska anses ha rätt till avdrag för mervärdesskatt för sådana transaktioner.
- 15 Motparterna har gjort gällande att beloppet på 750 euro per hektar motsvarar ersättning för de tjänster som klaganden har utfört för säljaren i utbyte mot överlåtelsen av marken. De har anfört att köpesumman även innefattar beloppet på 750 euro per hektar och att nedsättningen av köpesumman innebär att det har skett ett utbyte av egendom och tjänster, det vill säga genom att de tjänster som har ett samband med uppförandet av marken i fastighetsregistret samt de kostnader som har uppkommit för klaganden har skett i utbyte mot överlåtelsen av den fasta egendomen enligt de villkor som föreskrivs i lag. Klagandens kostnader har följaktligen inte uppkommit i samband med beskattningsbara transaktioner, utan till förmån för säljaren. Klaganden har handlat som ombud och anses i mervärdesskattehänseende vara köpare och säljare av tjänster som rör inskrivning av fast egendom i inskrivningsregistret och fastighetsregistret.

Kortfattad redogörelse för skälen till begäran om förhandsavgörande

- 16 Parterna har avvikande uppfattningar, som har sin grund i att de tolkar bestämmelserna i direktiv 2006/112 på olika sätt, såvitt avser klagandens rätt att göra avdrag för mervärdesskatt för kostnader som uppkommit för den i dess egenskap av köpare som är en beskattningsbar person i samband med den första inskrivningen i inskrivningsregistret av den mark med avseende på vilken klaganden har en fordringsrätt bestående i den framtida övergången av äganderätten. Den hänskjutande domstolen har påpekat att med avseende på den fråga som ställts finns det svårigheter att tolka det aktuella direktivet.
- 17 Den hänskjutande domstolen har framhållit att det i unionsrätten inte uttryckligen regleras vilka bestämmelser som gäller med avseende på de kostnader som uppkommit i samband med den första inskrivningen i inskrivningsregistret. Det följer varken av direktiv 2006/112 eller av den rättspraxis som rör det direktivet om sådana kostnader kan anses utgöra investeringskostnader eller tillhandahållande av en tjänst som tillhandahålls till förmån för säljaren.
- 18 För att kunna avgöra tvisten söker den hänskjutande domstolen klarhet i om de transaktioner som klaganden genomfört ska anses utgöra ”investeringskostnader” med avseende på vilka den beskattningsbara personen har rätt att göra avdrag för

mervärdesskatt. Av tolkningen av direktiv 2006/112 och av analysen av EU-domstolens rättspraxis i liknande fall följer emellertid inte i vilken mån sådana kostnader kan anses utgöra föregående investeringstransaktioner för vilka den beskattningsbara personen har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. Även om det uteslutande ankommer på den nationella domstolen att klassificera nämnda transaktioner, finner den hänskjutande domstolen att det är nödvändigt att inge en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen med avseende på tolkningen av de aktuella bestämmelserna i syfte att de unionsrättsliga bestämmelserna tillämpas på ett korrekt sätt på de faktiska omständigheterna i det nationella målet.

ARBETS
DOKUMENT